

RISOLUZIONE N. 200/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 02 agosto 2007

Oggetto: Istanza d'interpello – Art. 11, legge 27.07.2000, n. 212.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo. 40, comma 4-*bis*, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 è stato esposto il seguente

QUESITO

La Alfa è una società con sede sociale in ..., che produce e commercializza specialità farmaceutiche.

I clienti della società sono sia soggetti passivi di imposta italiani sia soggetti localizzati in altri Stati UE ed extraUE.

La fattispecie, oggetto di interpello, riguarda il trattamento IVA applicabile alle prestazioni di servizi di lavorazione da eseguire in Italia su beni di proprietà di un soggetto residente nel Regno Unito, in presenza di un rappresentante fiscale dello stesso soggetto non residente nominato in Italia ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, il soggetto UK invierà in Italia prodotti farmaceutici di sua proprietà (in libera pratica) che la Alfa Srl provvederà a confezionare.

Dopo la lavorazione, il prodotto finito è destinato ad essere ceduto parte alla clientela italiana (per il tramite del rappresentante fiscale) e parte a soggetti residenti in altri Stati UE o Stati extraUE.

Si chiede di conoscere il parere della scrivente in merito al trattamento IVA da riservare al caso in cui la materia prima, destinata ad essere prodotto finito per il mercato italiano, si riveli eccedente rispetto agli effettivi ordini di lavorazione e venga stornata per essere dirottata al mercato Ue o extraUE o, al contrario, risulti insufficiente e pertanto la merce in lavorazione già destinata a clienti UE ed extraUE, sia dirottata verso clienti italiani.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Alfa Srl intende porre in essere i seguenti comportamenti in ordine alle lavorazioni eseguite per il committente UK.

a) La materia prima proveniente dal Regno Unito per la lavorazione è destinata all'ottenimento di prodotti farmaceutici da cedere a clienti italiani per il tramite della partita IVA assegnata al proprio rappresentante fiscale.

- Il rappresentante fiscale del soggetto UK provvederà, sulla base degli ordini contrattuali trasmessi dal soggetto non residente, ad effettuare l'acquisto intracomunitario (emettendo autofattura) della parte di materia prima destinata ad essere ceduta come prodotto finito ai clienti italiani e compilerà il modello Intrastat;

- il rappresentante fiscale registrerà l'acquisto intracomunitario nei registri IVA e annoterà la merce oggetto di lavorazione nel registro di "beni propri presso terzi in conto lavorazione";

- la Alfa Srl, sulla base degli ordini di lavorazione ricevuti, prenderà in carico la merce annotandola nel registro dei "beni di terzi in conto lavorazione" con destinazione al consumo in Italia;

- ultimata la lavorazione la Alfa Srl assoggetterà il corrispettivo della prestazione ad IVA italiana con aliquota ordinaria, emettendo fattura nei confronti del rappresentante fiscale del soggetto UK;

- lo stesso rappresentante fiscale procederà alla fatturazione della cessione (interna) al cliente italiano scaricando il registro dei beni propri in conto lavorazione presso terzi.

- inoltre, sulla base delle istruzioni ricevute dal committente UK, la società italiana provvederà all'inoltro delle merci ai clienti italiani scaricando i registri dei "beni di terzi in conto lavorazione".

b) La materia prima proveniente dal Regno Unito per la lavorazione è destinata all'ottenimento di prodotti farmaceutici da cedere a clienti del soggetto UK localizzati in altri Stati UE ed ExtraUE.

- il rappresentante fiscale del soggetto UK non è coinvolto nell'operazione;

- Alfa Srl provvederà, sulla base degli ordini di lavorazione ricevuti a prendere in carico la materia prima annotandola nel registro dei "beni di terzi in conto lavorazione" con destinazione al consumo fuori del territorio italiano. Provvederà, inoltre, alla presentazione del modello Intrastat (statistico).

- ultimata la prestazione la Alfa Srl non assoggetterà ad IVA il corrispettivo di lavorazione, considerando l'operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 40, comma 4-bis del D.L. 331 del 1993, se a destinazione in altro stato membro della UE, o dell'articolo 9, punto 9) del DPR 633 del 1972 se con destinazione extraUE. Pertanto, emetterà fattura non imponibile intestandola direttamente al committente non residente;

- nel caso di invio dei prodotti finiti in altro Stato UE (non necessariamente con trasporto a cura dell'istante), la Alfa Srl manterrà prova dell'avvenuta uscita del bene da territorio italiano conservando copia della lettera di vettura in cui la stessa società risulterà mittente, mentre destinatario sarà il cliente non residente del soggetto UK. Inoltre provvederà alla presentazione della modulistica intrastat.

- nel caso di invio dei prodotti finiti in Stato extraUE, l'operazione di esportazione potrà essere effettuata da o per conto della stessa Alfa Srl o del committente non residente (escludendo l'intervento del rappresentante fiscale). Qualora l'esportazione sia effettuata per conto della Alfa Srl la bolletta sarà

intestata direttamente alla società, garantendo idonea prova ai fini dell'applicabilità del regime di non imponibilità; mentre se l'esportazione è effettuata per conto del soggetto UK, la Alfa Srl dovrà conservare copia della fattura del compenso di lavorazione debitamente vistato dalla dogana che ha curato l'esportazione.

c) La materia prima proveniente dal Regno Unito per la lavorazione e destinata all'ottenimento di prodotti farmaceutici da cedere a clienti italiani del soggetto non residente UK, viene **successivamente** ceduta a clienti UE ed ExtraUE del soggetto non residente.

A causa di improvvise necessità di produzione del soggetto non residente UK, è previsto che questi possa modificare l'iniziale ordine di lavorazione (dandone comunicazione al rappresentante fiscale ed alla Alfa Srl), pertanto una parte della merce destinata alla clientela italiana può essere successivamente indirizzata verso la clientela di altri Stati Ue od extraUE.

- In tal caso il rappresentante fiscale (che per quella quantità di materia aveva già effettuato l'acquisto intracomunitario) provvederà ad emettere una nota di credito per stornare l'acquisto effettuato e scaricherà il registro dei beni propri presso terzi in conto lavorazione. Provvederà anche a variare i modelli Intrastat già formulati.

- stessa modifica sarà effettuata dalla Alfa Srl sui registri di beni di terzi in conto lavorazione.

- ultimata la prestazione di servizi la Alfa Srl emetterà fattura per l'addebito del corrispettivo relativo alle lavorazioni, come già evidenziato per il caso precedente, direttamente nei confronti del soggetto non residente.

d) La materia prima proveniente dal Regno Unito per la lavorazione e destinata all'ottenimento di prodotti farmaceutici da cedere a clienti di altri stati UE ed ExtraUE del soggetto UK, viene **successivamente** ceduta a clienti italiani .

A causa di improvvise necessità di produzione del soggetto non residente UK, una parte della merce destinata alla clientela UE od extraUE può essere successivamente indirizzata verso la clientela italiana.

- Il rappresentante fiscale del soggetto UK emetterà autofattura per effettuare l'acquisto intracomunitario della merce in lavorazione e compilerà tutti i modelli Intrastat.
- Il momento di effettuazione dell'operazione per la Alfa Srl è il momento della determinazione/comunicazione con cui il committente UK modifica formalmente la posizione della materia prima.
- Conseguentemente verrà effettuata la modifica sui registri di conto lavorazione.
- Ultimata la prestazione la Alfa Srl emetterà fattura di addebito per le lavorazioni effettuate nei confronti del rappresentante fiscale con IVA ad aliquota ordinaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 le prestazioni di servizi relative a beni mobili, in deroga ai criteri stabiliti dall'art. 7, quarto comma lett. b) del DPR n. 633 del 1972, qualora siano eseguite nel territorio dello Stato, "non si considerano ivi effettuate se sono rese ad un committente soggetto passivo di imposta in altro Stato membro ed i beni sono spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato".

Le stesse prestazioni se effettuate su beni destinati a Paesi extraUE risultano non imponibili, ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 9) del DPR n. 633 del 1972.

Pertanto, qualora le materie prime siano introdotte in Italia per essere lavorate dalla società istante con destinazione del prodotto finito a clienti del committente non residenti, appartenenti ad altri Stati UE o extraUE, appare corretta la procedura amministrativa ipotizzata dall'istante.

Da quanto precede consegue che:

- la società istante prenderà in carico la materia prima di proprietà del soggetto non residente, annotandola negli appositi registri dei "beni di

- terzi in conto lavorazione” con destinazione al consumo al di fuori del territorio nazionale;
- compilerà il modello intrastat (statistico) relativo alle merci introdotte se tenuta alla presentazione dello stesso con cadenza mensile e se i beni sono destinati a terzi comunitari;
 - ultimata la lavorazione l’istante emetterà fattura non imponibile per la propria prestazione intestandola direttamente al committente non residente ai sensi dell’art. 40, comma 4-bis citato, se il prodotto finito è a destinazione di un paese comunitario o ai sensi dell’art. 9, primo comma, n. 9) del DPR n. 633 del 1972, se i beni sono destinati a Paesi extraUE;
 - conseguentemente sarà stornato il registro dei beni di terzi in conto lavorazione.

Qualora, invece, il prodotto finito ottenuto dalla lavorazione effettuata dall’istante sia destinato ad essere ceduto sul mercato italiano:

- il rappresentante fiscale della società non residente provvederà a regolarizzare l’acquisto intracomunitario, assolvendo la relativa imposta, delle merci precedentemente introdotte in Italia ai soli fini di lavorazione;
- lo stesso rappresentante provvederà alla compilazione del modello intrastat (sia statistico che fiscale) e annoterà la merce sul registro dei “beni propri presso terzi in conto lavorazione”;
- l’istante annoterà la materia prima nel registro dei “beni di terzi in conto lavorazione” provvedendo alla rettifica del modello INTRA, qualora in precedenza compilato per l’introduzione delle merci nello Stato;
- terminata la lavorazione l’istante emetterà fattura con IVA intestata al rappresentante fiscale per la prestazione effettuata;
- Il prodotto finito formerà poi oggetto di cessione interna da parte del rappresentante fiscale a clienti italiani.

Nel caso di variazioni della quantità di materia prima destinata inizialmente al mercato estero e quindi dirottata sul mercato nazionale, il

rappresentante fiscale dovrà provvedere a regolarizzare l'acquisto intracomunitario in misura corrispondente.

Ai sensi dell'art. 56 del D.L. n. 331 del 1993 sono applicabili alle operazioni intracomunitarie, per quanto non sia diversamente stabilito dallo stesso D.L. n. 331 del 1993, le disposizioni del DPR n. 633 del 1972. Ne consegue che le variazioni in argomento sono obbligatorie ai sensi dell'articolo 26 del DPR 633 del 1972.

Più in particolare, il rappresentante fiscale per regolarizzare l'acquisto intracomunitario è tenuto a rettificare in aumento l'acquisto iniziale nei modi e nei termini previsti dall'art. 46, ultimo comma, del D.L. n. 331 del 1993. Contestualmente, dovrà compilare il modello INTRA-2ter relativo alle rettifiche concernenti gli acquisti intracomunitari dei periodi precedenti.

La Alfa Srl, ove tenuta alla presentazione dei modelli Intrastat con cadenza mensile, dovrà apportare le corrispondenti variazioni relativamente alla parte statistica, nonché rettificare il registro dei "beni di terzi in conto lavorazione".

Nel caso in cui parte della materia prima di proprietà del soggetto britannico, destinata dopo la lavorazione ad essere ceduta a clienti italiani, sia invece ceduta a clienti di altri paesi UE o extraUE, il rappresentante fiscale storerà l'acquisto intracomunitario iniziale di materia prima operando una variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972.

A differenza delle variazioni in aumento quelle in diminuzione sono una mera facoltà del soggetto passivo.

Inoltre, dovrà essere stornato il registro dei "beni propri in lavorazione presso terzi" e saranno apportate le necessarie rettifiche agli elenchi Intrastat tramite la compilazione del modello INTRA-2ter.

La società istante sarà invece tenuta a modificare i registri dei "beni di terzi in conto lavorazione" intestandoli al committente britannico.